

**書評 坂上学著『事象アプローチによる会計デ  
ィスクロージャーの拡張』中央経済社，2016年3月**

著者	清水 泰洋
出版者	法政大学イノベーション・マネジメント研究センタ ー
雑誌名	イノベーション・マネジメント
巻	14
ページ	121-125
発行年	2017-03-31
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10114/00021321">http://hdl.handle.net/10114/00021321</a>

<書評>

**坂上学著『事象アプローチによる会計ディスクロージャーの拡張』**  
**中央経済社，2016 年 3 月**

清水泰洋

機械やコンピュータを利用した会計処理は、既に存在する紙の帳簿を機械で代替するところから始まった。コンピュータを利用した会計情報システムとは、簿記の仕訳をコンピュータに入力し、記憶装置に保存し、そして保存されたデータから財務諸表を導き出すことだったといえよう。一度入力されたデータの加算・減算はコンピュータの得意とするところであるため、これだけでも一定の効率化はなされただろう。入力されるデータの種類も定型的なものであり、システムの複雑性も高いものとはいえない。

しかし、会計情報システムが仕訳データ以上のものを保存、処理してほしいという要求は、ほぼ必然的に発生したものと思われる。コンピュータが汎用機であることを見ると、帳簿の上の数値の集計・計算だけでなく、その他の作業もまた自動化したいと考えるのは自然であろう。ここに、仕訳データ記録を超えた会計情報システムの必要性が生じることとなる。

仕訳データを超えたデータ保存の必要性は、財務報告の側面からも生まれた。1969 年、George H. Sorter が、伝統的な財務諸表に取引情報が集約された形での財務報告を「価値アプローチ」として強く批判し、未集約の財務データの公開を強く指向する「事象アプローチ」を提唱したのである。利用者ごとに必要とする会計数値が異なるのであれば、利用者には未集約の会計データを提供し、利用者が集約を行うべきではないかと主張したのである。事象アプローチに基づけば、仕訳データ以外の会計情報の提供は必須となる。

しかし、一言で「仕訳データを超えたデータ」といっても、それが何で、そしてそのデータをいかにして記録・保存すべきかは、単純な問題ではない。有形固定資産について考えれば、それは取得原価に加えて耐用年数や残存価額、減価償却方法であろうが、賃金・給与に関しては全く異なるデータが求められる。仕訳データを超えたデータは多種多様であり、多様なデータを許容する会計情報システムは、必然的に複雑性の非常に高いものになる。仕訳を超えたデータをいかに処理するか、そしてそこから仕訳をいかに導くかは、会計情報システムの根幹をなす非常に難しい問題であり、会計情報システム論を発展させてきた原動力となる問題でもある。本書は、この問題に対し、「事象アプローチ」を手がかりとして検討した研究である。

**本書の構成**

本書は、上述の「事象アプローチ」を基軸として、認識・記録から報告に至る、会計情

報システム論の広い範囲に言及している。その構成は、全 11 章で、おおむね記録から報告という、会計人にはなじみのある配列となっているために理解がしやすいであろう。本書の構成と、各章の概要は以下のとおりである。

まず、第 1 章「序論」では、外部に公表される会計数値が、可能であった多くの数字の中の 1 つでしかないことを強調した上で、企業は未集約の生のデータを開示し、その集約を利用者にゆだねるという事象アプローチという概念を紹介し、以降の各章の内容を予告している。

第 2 章「事象理論の形成」では、Sorter が事象アプローチを提唱するに至るまでの、彼の経歴や研究、そして 1969 年の論文で示される事象アプローチを要約している。本章は、以降の各章の起点としての位置づけが与えられよう。

第 3 章「事象理論研究の展開」においては、Sorter 以降の事象理論研究の展開について概観している。事象理論において主たる位置を占めるのが会計事象であるが、この会計事象として何を認識し、記録し、そして利用者に伝達するべきかという問題は、様々な会計への関与者の相互関係をはらむ問題である。本章では、伝達マトリックスという概念を提供し、このマトリックスに沿う形で会計事象の諸側面を分析している。

第 4 章「会計データモデル論の展開」は、会計事象として認識された事実を、どのような形で記録・保存するべきかを論じている。本章で鍵概念となるのは、データモデルである。会計世界という実世界をモデル化し、それをさらにコンピュータで操作可能な様式へとモデル化していくのである。会計データモデルとして、階層モデル、網モデル、関係モデル、オブジェクト指向モデルが提示され、後 2 者を現在でも有効なモデルであると論じている。本章の後半では関係モデルを前提として、データベースにおけるデータの正規化、そしてデータの操作について解説を行っている。

第 5 章「REA 会計モデル」では、現在までにおいて最も成功した会計データモデルと考えられる、REA 会計モデルが説明される。まず、実体関連モデルというデータモデル上の概念モデルが紹介され、実体関連モデルを利用した一般的な会計事象のモデル化に成功した例として、REA 関係モデルが紹介される。REA 関係モデルとは、汎化と呼ばれる抽象化の手法を通じて、会計世界として記録される対象である資源 (Resource)、事象 (Events)、および主体 (Agents) の 3 つを結合したモデルである。REA 会計モデルは開発から 30 年以上が経過しているにもかかわらず、「今日においてもその輝きは失われていない」との評価が与えられている。その一方で、会計データモデル論自体の限界についても論じられている。

第 6 章「会計事象の体系化とオントロジー」では、前章の最後で指摘された会計データモデル論そのものに関する限界をさらに検討している。高度な記述力をもったモデルを使ったとしても、多様な情報要求に十分に応えることは必ずしもできず、事象アプローチは実現不可能であるという指摘に対し、会計事象の普遍的な見方を達成する技術として、オントロジーという技術が紹介される。オントロジ的思考は、本書の後半で紹介される多くの技術に対して影響があったことが指摘されている。

第 7 章「電子開示システムと事象アプローチ」では、事象アプローチに基づく財務報告を実現するための様々な前提について議論が行われる。まず、電子開示のプラットフォームとしての開示システムに関して検討が行われ、さらに、未集約の生のデータに対する利用

者の選好が実験を通じて検討される。未集約データに関する実験や考察によって明らかになったことは、未集約データだけでなく、集約されたデータの開示も利用者は必要としていることである。そこで、情報過多の問題を回避しながら、情報の利用者自身の意思決定ルールに基づいて集約された会計情報を得られるようにするために、洗練された事象アプローチという概念を提唱している。

第8章「電子開示システムにおける財務諸表データの記述」では、現行の電子開示システムを支える技術である XBRL について、その技術的変遷とともに解説が行われる。本章で取り扱われるのは、財務報告の記述に用いられる XBRL FR である。

第9章「ディメンションを用いた未集約情報の記述」では、次世代 EDINET から導入された XBRL の新技術である、ディメンションを用いた多次元情報の開示について議論が行われる。ディメンションの内容、およびディメンションが用いられる箇所についての解説の後に、ディメンションを利用することにより未集約情報の記述が可能かについて検討が行われ、ディメンションのメリットとその限界が明らかにされる。

第10章「XBRL GL による会計事象の記述」では、洗練された事象アプローチを可能とする技術として、もう1つの XBRL 規格である XBRL GL について論じられる。XBRL GL は、仕訳データを記録するとともに、小書き情報に相当する数多くの標準化された属性をデータに含めることのできる仕様となっている。さらに、SRCD (Summary Reporting Contextual Data) というモジュールを用いると、仕訳データと財務諸表データとの紐付けが可能であり、洗練された事象アプローチの実現可能性が出ると主張される。そして、洗練された事象会計報告システムを実現するために必要な条件が検討される。

第11章「結論」において、総括が行われるとともに、近年のデータベース・パラダイムに根ざした今後の研究可能性が示唆されて、本書を終えている。

## 評価とコメント

筆者が会計情報システム論の研究書を著すにあたって、非常に難しい選択を迫られたことであろうと推察される。会計情報システム論は、情報科学についての基本的な知識を前提として議論が進められる。しかし、主たる想定読者である会計人は、情報システムについての知識を十分に有しているとはいえない。そのため、理解している人にとっては当たり前である技術の解説が必要となり、当該部分の比率が高くなると教科書の様相を呈してしまう。本書では、「必要に応じて泥縄式に取り上げ」というアプローチをとっているが、結果として、会計と技術に関する望ましい配分となり、会計人にも十分に理解可能な内容となっていると感じる。また、その取り上げる内容についても、重要と思われる領域や論点についてコンパクト、かつわかりやすく解説がされており、本書は会計情報システム論についての基本的な考え方を身につけるためのガイドとしても優れている。

このような技術的側面に関する貢献を別にすると、本書の学術的な貢献は、事象アプローチによる会計ディスクロージャーの拡張について、その実現可能性を提示したところにあるだろう。本書で提案された「洗練された事象アプローチ」の概念と、それを実現するための道筋と解決すべき課題を明確に示したことは、高く評価されるべき点である。本書の指摘が将来にわたって実現するかは今後の展開を見なければ判断できない。しかしながら、将来の財務報告システムを評価するにあたって、洗練された事象アプローチという視

点は、有効な評価規準となるであろう。

本書の技術的解説は的確で、議論によって導かれる結論も明快である。その一方で、本書を理解しづらいと感じる読者もいるのではないかと思われた。その要因は、本書が事象アプローチおよび会計情報システムという、多くの会計人にとってなじみのない概念が2つ重なる領域に位置する書籍であること以外にも2つあるようである。

第1が、事象アプローチに起因する難しさである。事象アプローチの提唱者である Sorter は、事象が何であるかを明確には定義しなかった。事象の定義は価値アプローチによる現行の財務諸表への批判により推測せざるを得ない。批判されているのは、単一の財務諸表項目に多くの要素を含むこと、そして経営者による対応概念に基づく諸手続、たとえば減価償却、繰り延べなど、の2種類であると評者は理解する。他方、本書でも説明されたとおり、その後の研究においては集約概念には複数の意味、すなわち集約、結合、構成があると理解されている。現在においても事象概念、そして事象アプローチによる情報開示について、全読者が合意できるイメージというのは共有できていないのではなかろうかと感じる。その中で、事象アプローチによる会計ディスクロージャーの拡張とは具体的に何を意味するのか、合意を得るのは難しいかもしれない。結果として、本書が主張する拡張もまた、それが事象アプローチによるものであるか評価が難しく感じられるのである。多少冗長であっても、拡張の事例として考えられるケースを数多くあげることにより、特に第10章が展開されていたならば、読者の印象も変わったであろう。

第2が、情報科学分野の「当たり前」に起因する難しさである。情報科学の知識は、それを知らない人には非常に難しいものである一方で、知っている人には当たり前すぎて説明の必要すら感じられないものであることがある。おそらく筆者は多くの会計人と対峙する中で、この知識のギャップは十分に理解してきたと容易に想像され、そのため技術知識の説明は懇切丁寧なものである。しかし、それでもなお、説明が不足しているところが皆無ではないと感じられた。たとえば、第5章のER図では関連は実体と異なる記号で表されているのにもかかわらず「関連付け実体」が存在するのはなぜか、第8章でスキーマ（スキーマ言語）とは何かなどの点に引っかかる読者がいるかもしれない。また、指向性が異なる（しかし相互に排除するものではない）会計データモデル、すなわち関係モデルとオブジェクト指向モデルが並列的に列挙されるとき、それらの理解はできてもなぜこの2つが続けて説明されているのか、困惑を覚えるかもしれない。

最後に、事象アプローチによる会計ディスクロージャーという本書の目的を達成するためのアプローチについて、若干の考察をしたい。本書の第7章では、洗練された事象アプローチという概念が提唱されている。そこでは、情報利用者が希望する情報の集約方法を企業に対して指定すると、集約結果が利用者に手渡されるため、必ずしも生のデータを受け取る必要はないことがその利点として強調される。洗練された事象アプローチにおいて考察すべき問題として、企業と利用者の間のインターフェイスと、企業がこれを実現可能にする技術の2つが考えられる。本書で提示される解決手段は、前者に対しては SRCD、後者に対しては XBRL GL であると考えられる。しかし、現行の SRCD は、企業の用いている勘定体系の詳細についての知識を所与とするものであり、果たしてこれが集約方法を指定するインターフェイスとして適切といえるのであろうか。また、XBRL GL で記録された会計情報は、自動化された方法で XBRL FR へと集約されるとしても、企業は会計情報

をネイティブの XBRL GL インスタンスで記録・保管する義務は存在しない。SRCD を所与とするならば XBRL GL は親和性の高いデータ構造言語であるが、企業がネイティブの XBRL GL のデータを用いて処理するとは限らない。XBRL GL はあくまで技術標準であり、その意義は、会計情報システムが記録する属性の明示化と、異なる実体やシステムの間で交換されるデータの標準化にあるのではなかろうか。

これらの評者の指摘は、決して本書の欠点をあげつらうコメントではない。むしろ、本書が魅力的な内容を含んでおり、多くのことを考えさせる契機となるゆえのコメントである。本書は表題の、事象システムによる会計ディスクロージャーの拡張を扱っているだけでなく、会計情報システムそのものを理解するためにも有用な研究書である。コンピュータに親しみのない人にも、食わず嫌いをせず、是非触れていただきたい一冊である。

清水泰洋（しみず・やすひろ）  
神戸大学大学院経営学研究科教授